

# El acceso al control de constitucionalidad en materia tributaria y sus limitaciones

*Pablo José María Revilla\**

## **Resumen**

Me propongo abordar dos cuestiones que representan un obstáculo para el ejercicio del derecho a la revisión judicial y el control de constitucionalidad en materia tributaria en el ámbito de la justicia federal. La primera es el requisito de la demostración del “gravamen” en aquellos casos en que el tributo ha sido trasladado por quien lo ingresó al fisco y la segunda es la legitimación en las acciones colectivas en materia tributaria, así como la posibilidad de repetir allí lo indebidamente pagado.

Palabras clave: control de constitucionalidad, tributos, caso o causa, legitimación, acción colectiva, repetición tributaria.

\*Doctor en Derecho (Facultad de Derecho, UBA); LLM in Taxation (Boston University); Especialista en Tributación (Facultad de Ciencias Económicas, UBA), Abogado, diploma de honor (Facultad de Derecho, UBA). Secretario de la Procuración General de la Nación en el área de Derecho Público; Subdirector de la Carrera de Especialización en Derecho Tributario y subdirector del Centro de Estudios de Derecho Financiero y Derecho Tributario, ambos de la Facultad de Derecho (UBA). Profesor a cargo de la asignatura “Derecho Constitucional Tributario” de las siguientes Maestrías y/o Posgrados en Derecho Tributario dictadas en la Ciudad de Buenos Aires: Facultad de Derecho (UBA), Católica Argentina y UTDT e invitado en diversos Posgrados del país; Profesor titular regular de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Facultad de Derecho (UBA) y de la Universidad Nacional de La Pampa.

## **Constitutional Control and its Limitations in Tax Matters**

### **Abstract**

Constitutional control and judicial review of tax matters find two barriers in federal courts. First is the demonstration of damage, when taxpayer transfers the tax amount to his client or supplier. Second is the tax related class actions and the possibility to obtain a refund of the tax unduly paid.

Key words: Constitutional Control, Judicial Review, Taxes, Cases, Standing, Class Action, Tax Refund.

### **I. Traslación del tributo y perjuicio**

En el ámbito federal es necesaria la existencia de “caso” o “causa” para que el Poder Judicial de la Nación pueda intervenir. Este requisito surge del art. 116 de la Constitución Nacional (CN, en adelante), cuando establece: “Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación”.<sup>1</sup>

En lo que ahora interesa, “caso” o “causa” significa una controversia entre partes con intereses contrapuestos, en la cual ellas demuestran la existencia de un perjuicio –la afectación de un interés jurídicamente protegido–, de orden personal, particularizado, concreto y además susceptible de tratamiento judicial.

El “caso” o “causa” es necesario para, por un lado, limitar el alcance de la sentencia a dictar, al “declarar inaplicable” la norma a esa controversia concreta y, por otra parte, respetar la división de poderes, pues el juez no deroga la norma, la que permanece vigente para todas las demás situaciones.

1. A diferencia de lo que sucede en el ámbito federal, las provincias, en uso de las facultades conferidas por los arts. 5° y 122 CN, pueden ir más allá y establecer también medios de control de constitucionalidad en abstracto.

El conflicto se presenta cuando el contribuyente paga el tributo al fisco (la doctrina lo denomina “contribuyente de derecho”)<sup>2</sup> pero traslada el importe a su cliente o a su proveedor (a quienes los llama “contribuyentes de hecho”), en forma tal que el primero no sufre la ablación en su propio patrimonio. Esto sucede en el impuesto al valor agregado y, en algunas situaciones, en el impuesto sobre los ingresos brutos y en los derechos de importación y exportación.

En esas condiciones, para obtener la devolución de lo indebidamente pagado, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no es pacífica. En algunos casos restó trascendencia a la traslación, al afirmar que es un efecto regido por las leyes de la economía y ajeno a la controversia jurídica,<sup>3</sup> mientras que en otros exigió la demostración del empobrecimiento, esto es, la absorción del patrimonio o de la ganancia como consecuencia del pago del tributo.<sup>4</sup> A partir del año 2004, con la sentencia recaída en la causa “Nobleza Piccardo”,<sup>5</sup> se produce un cambio de perspectiva en la doctrina de la Corte, al sostenerse que carece de legitimación para cuestionar la constitucionalidad de un tributo quien lo ha trasladado a su cliente. Un año antes de esa sentencia, la ley 25.795<sup>6</sup> había modificado el art. 81 de la ley 11.683 y establecido que los impuestos indirectos solo pueden ser repetidos por los contribuyentes de derecho cuando éstos acrediten que no trasladaron el impuesto al precio, o bien cuando lo trasladaron, acrediten su devolución en la forma y condiciones establecidas por la AFIP.

Sin entrar en el debate sobre de los fundamentos del empobrecimiento y de la traslación podemos preguntarnos: 1) ¿en todos los casos la traslación del gravamen es un impedimento para solicitar su inconstitucionalidad?, 2) ¿siempre debe demostrarse la no traslación? y 3) ¿la traslación elimina todo perjuicio en materia tributaria?

2. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 4ª edición, 1987, volumen II, p. 909. Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 3ª edición, 1996, p. 336.

3. Fallos: 190:464; 283:360; 297:500; 323:2256, entre otros.

4. Fallos: 267:247; 287:79; 288:333; 289:67; 291:62, 294:20, entre otros.

5. Fallos: 327:4023, “Nobleza Piccardo”, sentencia del 05/10/2004.

6. Publicada en el Boletín Oficial del 17/11/2003.

La respuesta al primer interrogante es negativa. Pueden citarse una serie de precedentes en los cuales la Corte Suprema, más allá de la traslación del tributo, otorgó preponderancia a la naturaleza del sujeto que había realizado el pago y habilitó la repetición de lo indebidamente abonado. Así lo hizo cuando se trataba de un municipio que había ingresado al fisco nacional el impuesto al valor agregado cobrado a sus vecinos por el servicio de agua que les había prestado,<sup>7</sup> o cuando se trata de una entidad de bien público y sin fin de lucro que había trasladado el impuesto al valor agregado a sus beneficiarios.<sup>8</sup>

La respuesta al segundo interrogante también es negativa. No es necesario demostrar la “no traslación” en aquellos casos en los cuales, por imperio legal, ella no puede hacerse. Ello sucede en el caso de tarifas de transporte interjurisdiccional automotor de pasajeros,<sup>9</sup> o en el precio que facturan los generadores de electricidad para su venta en el mercado spot<sup>10</sup> o a término,<sup>11</sup> cuando el Estado Nacional, al regularlas, no contempló la incidencia del impuesto sobre los ingresos brutos, o cuando la propia ley obliga a soportar el peso del tributo e impide su traslado al cliente.<sup>12</sup>

La respuesta al tercer interrogante es igualmente negativa. La ablación en el patrimonio de quien paga el tributo y no puede trasladarlo no es el único perjuicio que se le puede ocasionar. En efecto, el incremento en el impuesto de sellos según el domicilio del escribano o la aplicación de alícuotas más elevadas en el impuesto sobre los ingresos brutos en función de la ubicación de la planta industrial o de la sede del comercio distorsiona la libre competencia, afecta el derecho de trabajar y de ejercer industria lícita.<sup>13</sup> En

7. Fallos: 335:2117, “Municipalidad de Monte Cristo”, doctrina reiterada en Fallos: 344:3711, “Municipalidad de General Pueyrredón y OSSE c/ AFIP s/ cobro de pesos”.

8. Fallos: 336:220, “Fundación Emprender”.

9. Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182; 316:2206 y más recientemente en Fallos: 321:2501.

10. Fallos: 336:1415, “Centrales Térmicas Patagónicas S.A. c/Chubut, Provincia del”.

11. Fallos: 344:936, “Central Puerto S.A. c/Buenos Aires, Provincia de”.

12. “Asociación de Bancos de la República Argentina y otros contra Provincia de Misiones”, 11/11/2014, no publicado en Fallos.

13. Fallos: 340:1480 y CSJ 458/2017 “PABSA S.R.L. c/ Córdoba, Provincia de s/acción declarativa de certeza”, del 13/9/2022, entre muchos.

estos casos, si el contribuyente intenta trasladar ese impuesto más gravoso al que se encuentra sometido, entonces deberá cobrar un precio mayor al de su competencia mientras que, si no se traslada, verá reducida su rentabilidad respecto de sus competidores por la sola circunstancia del tributo más intenso que se le coloca.

En estos casos, pienso que la traslación del tributo pierde relevancia ante la evidencia de esos otros perjuicios derivados de la violación del derecho de trabajar y ejercer industria lícita, que abarca el derecho de competir sin que la gabela altere la libre competencia.

Una última pregunta vinculada con el perjuicio y el derecho a la revisión judicial: ¿tienen los contribuyentes perjuicio para alegar que la medida fiscal disminuye el Tesoro Público para el cual ellos aportan? Esta cuestión se le planteó a la Suprema Corte de los Estados Unidos, respecto de una impugnación formulada por un grupo de contribuyentes contra una decisión del Estado de Ohio y del Municipio de Toledo, que le daba beneficios en el impuesto inmobiliario y en impuestos de patentes a Chrysler para que mantuviera su planta industrial en Toledo (Ohio). La Suprema Corte de los Estados Unidos sostuvo que los contribuyentes no tienen perjuicio para impugnar la constitucionalidad de un tributo o de un gasto tributario por el solo hecho de ser contribuyentes. El art. III de la Constitución de los Estados Unidos (similar al art. 116 de nuestra Constitución Nacional) exige un caso o causa, y la Suprema Corte de los Estados Unidos negó legitimación a los reclamantes en los términos exigidos por este precepto.<sup>14</sup>

## **II. Legitimación en acciones colectivas y posibilidad de repetir lo indebidamente pagado**

A partir del precedente registrado en Fallos: 332:111 (“Halabi”), la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia distingue tres categorías de derechos (cfr. cons. 9°):

- a) *Individuales*: para lo cual está habilitado cada uno de los afectados particulares.

14. 547 U.S. 332, “DaimlerChrysler Corp. et al. v. Cuno et al.” (2006).

- b) *De incidencia colectiva que tienen por objeto bienes colectivos*: cuya salvaguardia puede ser ejercida no solo por el afectado particular sino también por el Defensor del Pueblo de la Nación y las asociaciones que concentran el interés colectivo, en tanto afecten derechos que protegen al ambiente, a la competencia, al usuario y al consumidor (art. 43 de la Constitución Nacional).
- c) *De incidencia colectiva referente a intereses individuales homogéneos*: cuya tutela puede ser intentada mediante lo que aquí denominaré “acción colectiva”.

¿Cómo se aplica esta acción colectiva en materia tributaria? Podemos ver en la práctica los requisitos que el Tribunal exige para la procedencia de este tipo de acciones, tomando como ejemplo la conocida causa “Video Club Dreams”,<sup>15</sup> referida a dos decretos de necesidad y urgencia mediante los cuales el impuesto a las entradas de cine fue extendido al alquiler y venta de videocasetes. Así encontramos:

- a) Una causa fáctica común: los decretos de necesidad y urgencia que extienden el impuesto a una situación no prevista por el legislador.
- b) Una pretensión procesal enfocada en el aspecto colectivo de los efectos de ese hecho: la inconstitucionalidad de ese decreto de necesidad y urgencia.
- c) La falta de justificación del ejercicio individual de las acciones: pues no habrá diferencias sustanciales en los planteos de las partes, fundados en el cumplimiento o no del principio de reserva de ley.

En materia tributaria, la Corte admitió la protección de estos derechos de incidencia colectiva referente a intereses individuales homogéneos en la causa “Unión de Usuarios y Consumidores c/ Telefónica Comunicaciones Personales S.A.”.<sup>16</sup> Allí, al revocar la sentencia de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, reconoció que podía usarse esta vía para que los usuarios obtuvieran la restitución de las sumas abonadas en concepto de “Tasa de Control,

15. Fallos: 318:1154.

16. Fallos: 337:196.

Fiscalización y Verificación” y el “Aporte al Fondo Fiduciario del Servicio Universal”

Pienso que los tres requisitos exigidos por la Corte para plantear la defensa de derechos de incidencia colectiva referente a intereses individuales homogéneos en materia tributaria son de cumplimiento más sencillo en aquellos planteos fundados en la violación del principio de reserva de ley (por ejemplo, para todos los videoclubs que estuvieran afectados en idéntica situación que “Video Club Dreams”) o en la transgresión de la igualdad (por ejemplo, para todas las universidades nacionales que tuvieran un planteo semejante al formulado por la Universidad Nacional de Córdoba en Fallos: 327:2435). Por el contrario, no será posible interponer este tipo de acciones para cuestionamientos de requieren de hecho y prueba (por ejemplo, la impugnación del impuesto a las ganancias por confiscatorio como consecuencia de la imposibilidad de computar el ajuste por inflación).

Es necesario tener presente que en estas acciones hay que demostrar el “perjuicio” de la clase pues, como sostuvo el Tribunal: “La sentencia dictada por esta Corte en el mencionado caso ‘Halabi’, como no podría ser de otro modo, no ha mutado la esencia del control de constitucionalidad que la Ley Suprema encomienda al Poder Judicial de la Nación en los términos señalados en los considerandos precedentes, para convertirlo en un recurso abstracto orientado a la depuración objetiva del ordenamiento jurídico que es ostensiblemente extraño al diseño institucional de la República”.<sup>17</sup>

Ahora bien, ¿puede emplearse esta acción colectiva para repetir lo abonado indebidamente, en forma tal que el pronunciamiento alcance al universo de los contribuyentes que fueron afectados por el pago indebido del tributo?

Pienso que corresponde distinguir tres situaciones:

- a) Contribuyentes que pagaron directamente el tributo al fisco: podrán iniciar la acción colectiva y dirigir su demanda de repetición al fisco respectivo (nacional, provincial o municipal).
- b) Contribuyentes a quienes se les retuvo el tributo: hipótesis en la que se encuentran, entre otros, los usuarios bancarios, jubilados o personal en relación de dependencia, a quienes la entidad bancaria, el organismo

17. Fallos: 339:1223, cons. 25.

que abona la jubilación o el empleador les han detraído un tributo en exceso de su cuenta bancaria, de su jubilación o de su salario.

- c) Contribuyentes a quienes se les percibió el tributo: en esta situación se encuentran, por ejemplo, los usuarios de servicios públicos que abonaron indebidamente un tributo que la empresa prestadora añadió a la tarifa de sus servicios de electricidad, gas, agua, etc., o los usuarios de tarjetas de crédito, que pagan los impuestos que la entidad emisora de la tarjeta o el banco debe cargar al resumen mensual por imperio legal (por ejemplo, impuesto de sellos sobre los resúmenes de tarjeta).

En estas dos últimas situaciones, la variante del pago vía retención o percepción no debe confundir respecto del sujeto obligado a devolver y, por ende, a quien debe ir dirigida la demanda. Siempre se debe demandar al organismo recaudador, por ser titular de la relación jurídica sustancial y a quien irá dirigido el mandato restitutorio de la sentencia.<sup>18</sup> No es suficiente con demandar al agente de retención o percepción, pues estos agentes actuaron en cumplimiento de un mandato legal y no tienen, o no deberían tener, los fondos en su poder.<sup>19</sup> Sin perjuicio de ello, su intervención en el proceso puede ser necesaria por dos razones: para acreditar el ingreso al fisco de los fondos que han retenido o percibido y, no menos importante, para canalizar por su intermedio la devolución a los usuarios, jubilados, empleados, etc.

### III. Conclusiones

El concepto de supremacía constitucional, por el cual se establece que la Constitución de un país se ubica, jerárquicamente, por encima de todo el ordenamiento jurídico de ese país y se la considera como ley suprema del

18. Como se indicó en Fallos: 308:442, el agente de retención o percepción no integra la relación jurídico-tributaria sustancial.

19. No se me escapa que en Fallos: 344:3567 se ordenó la devolución del impuesto a las ganancias al agente de retención (ANSeS), pero pienso que dicha solución no es de aplicación generalizada ante las particularidades de esa causa, en la cual se valoró el tiempo transcurrido desde el inicio de la acción, la avanzada edad que presentaba la actora y la necesidad de revertir la incoherencia que supone exigir que se presenten dos solicitudes ante distintos organismos del propio Estado Nacional (AFIP y ANSeS) a fin de lograr idéntico reconocimiento.

Estado y fundamento de su sistema jurídico, al cual deben subordinarse el resto de las normas, no ofrece mayores variantes en su interpretación (art. 31 de la Constitución Nacional, art. 6° de la Constitución de los Estados Unidos de América, entre otras). Por el contrario, las variantes las encontramos en la forma de hacer valer o respetar esa supremacía constitucional, esto es, el *control de constitucionalidad*.

En nuestro sistema, ese control requiere de la demostración de un perjuicio y un interesado que reclame o se defienda. Ello presenta complejidades en materia tributaria, que deben ser superadas en aras de garantizar el acceso a la revisión judicial suficiente y el control de constitucionalidad de las normas y actos estatales.

En lo referido al perjuicio, la traslación del tributo puede transformarse en una herramienta para el que Estado prescinda de los límites que fija la Constitución y cobre gravámenes a sabiendas de que no estará obligado a devolver, pues invocará que el particular no se ha empobrecido como consecuencia de su pago. Independientemente del debate sobre la traslación y el empobrecimiento, forzoso es reconocer que el traslado del tributo no elimina automáticamente todo perjuicio pues el contribuyente puede sufrir otros (encarecimiento de sus productos frente a los de su competencia, pérdida en su participación del mercado, etc.) que cercenan su derecho de trabajar y ejercer industria lícita y le otorgan legitimación procesal para reclamar.

En lo atinente a las acciones colectivas dirigidas a tutelar intereses individuales homogéneos, ellas pueden convertirse en una poderosa herramienta para la defensa de grupos de contribuyentes que, por la poca importancia monetaria de su reclamo individual, carecen de una vía apta para obtener la devolución, u oponerse al pago, de tributos inválidos o cobros en exceso.

## **Bibliografía**

- Bidart Campos, Germán J., *Manual de Derecho Constitucional Argentino*, Buenos Aires, Editorial Ediar, 1984.
- Chemerinsky, Erwin, *Federal jurisdiction*, Boston, Ed. Little Brown and Co., 1989.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 4ª edición, 1987.

González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, Buenos Aires, Ángel Estrada y Cía. Editores, 15<sup>a</sup> ed., 1897.

Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abelardo Perrot, 3<sup>a</sup> edición, 1996.

Paschal, Jorge W., *La Constitución de los Estados Unidos*, traducido por Clodomiro Quiroga, Buenos Aires, Editorial Lajouane, 1888.

Sagüés, Néstor Pedro, *Derecho Procesal Constitucional*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1992.